



PRINCIPALES NOVEDADES INTRODUCIDAS POR EL REAL DECRETO-LEY 3/2016, de 2 de diciembre, POR EL QUE SE ADOPTAN MEDIDAS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO DIRIGIDAS A LA CONSOLIDACIÓN DE LAS FINANZAS PÚBLICAS Y OTRAS MEDIDAS URGENTES EN MATERIA SOCIAL. (BOE del día 3 de diciembre).

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

➤ **Modificaciones en la LIS con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2016.**

Para los períodos impositivos que se inicien **a partir del 1 de enero de 2016**, el Real Decreto-Ley 3/2016, en su artículo 3. Primero, introduce las siguientes novedades:

Añade una Disposición Adicional Decimoquinta a la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), con el objeto de conseguir que, en aquellos períodos impositivos en que exista base imponible positiva generada, la aplicación de créditos fiscales, al reducir la base imponible o la cuota íntegra, no minore el importe a pagar en su totalidad. Esta nueva DA 15ª LIS introduce las siguientes novedades más importantes:

- **Limitación a la compensación de Bases Imponibles Negativas** de ejercicios anteriores para grandes empresas en los siguientes porcentajes:
 - Empresas con importe neto de la cifra de negocios superior a 60 millones de euros, el 25 por 100;
 - Empresas con importe neto de la cifra de negocios entre 20 y 60 millones, el 50 por 100.
- **nuevo límite para la aplicación de deducciones por doble imposición generadas o pendientes de compensar**, que se cifra en el 50 por 100 de la cuota íntegra.

Modifica la Disposición Transitoria Decimosexta LIS, donde se dispone que la **reversión de las pérdidas por deterioro de valor de participaciones** que resultaron fiscalmente deducibles en periodos impositivos previos a 2013 y que a partir de esa fecha no lo son, deberá realizarse por un **importe mínimo anual, de forma lineal durante cinco años**.

Cabe recordar el tratamiento fiscal existente en relación con los deterioros de participaciones. Estos deterioros registran en el ámbito contable la pérdida esperada en el inversor ante la disminución del importe recuperable de la participación poseída respecto de su valor de adquisición, sin que aquella pérdida haya sido realizada. La incorporación

de rentas en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se construye actualmente sobre el principio de realización, de manera que los deterioros de valor de participaciones en entidades no son fiscalmente deducibles desde el año 2013, si bien aquellos deterioros que fueron registrados con anterioridad y minoraron la base imponible, mantienen un régimen transitorio de reversión. Todo ello, nos lleva a esta medida de ensanchamiento de la base imponible, que consiste en un nuevo mecanismo de reversión de aquellos deterioros de valor de participaciones que resultaron fiscalmente deducibles en períodos impositivos previos a 2013. Esta reversión se realiza por un importe mínimo anual, de forma lineal durante cinco años. En este real decreto-ley se establece la incorporación automática de los referidos deterioros, como un importe mínimo, sin perjuicio de que resulten reversiones superiores por las reglas de general aplicación, teniendo en cuenta que se trata de pérdidas estimadas y no realizadas que minoraron la base imponible de las entidades españolas.

➤ **Modificaciones en la LIS con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2017.**

Para los períodos impositivos que se inicien **a partir del 1 de enero de 2017**, el Real Decreto-Ley 3/2016, en su artículo 3. Segundo, establece la **no deducibilidad de las pérdidas realizadas en la transmisión de participaciones** en entidades **siempre que se trate de participaciones con derecho a la exención** en las rentas positivas obtenidas, tanto en dividendos como en plusvalías generadas en la transmisión de participaciones.

Asimismo, queda excluida de integración en la base imponible cualquier tipo de pérdida que se genere por la participación en entidades ubicadas en paraísos fiscales o en territorios que no alcancen un nivel de tributación adecuado.

En estos casos, teniendo en cuenta el derecho comparado y la evolución de las propuestas normativas realizadas por la Unión Europea, resulta aconsejable adaptarse a las análogas previstas en países de nuestro entorno, descartando la incorporación de cualquier renta, positiva o negativa, que pueda generar la tenencia de participaciones en otras entidades, a través de un auténtico régimen de exención.

Por esta razón, el Real Decreto-Ley 3/2016 modifica la LIS en los siguientes puntos:

- Modifica el artículo 11.10 LIS.
- Se deroga el artículo 11.11 LIS.
- Se modifica el artículo 13.2 LIS.
- Se añaden las letras k) y l) al artículo 15 LIS.
- Se modifica el artículo 17.1 LIS.
- Se modifica el artículo 21 LIS.
- Se modifica el artículo 22 LIS.
- Se modifica el artículo 31 LIS.
- Se derogan los apartados 6 y 7 del artículo 32 LIS.
- Se modifica el artículo 88 LIS.

➤ **Modificaciones en la Ley 20/1990 sobre Régimen fiscal de las cooperativas, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2016.**

Para los períodos impositivos que se inicien **a partir del 1 de enero de 2016**, el Real Decreto-Ley 3/2016, en su artículo 1, añade una Disposición Adicional Octava a la Ley 20/1990 sobre Régimen Fiscal de las cooperativas para fijar los límites aplicables a la compensación de cuotas tributarias negativas:

En el caso de cooperativas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, el límite establecido en el apartado 1 del artículo 24 de esta Ley se sustituirá por el siguiente:

- El 50 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.
- El 25 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

➤ **Modificaciones en la Ley 11/2009 por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2017.**

Para los períodos impositivos que se inicien **a partir del 1 de enero de 2017**, el Real Decreto-Ley 3/2016, en su artículo 2, modifica la letra a) del artículo 10.2 de la Ley 11/2009 de SOCIMIs, e indica que cuando el transmitente o perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, no será de aplicación la exención establecida en el artículo 21 LIS en relación con las rentas positivas obtenidas.

IMPUESTOS ESPECIALES

➤ **Modificaciones en la LIE con efectos desde el 3 de diciembre de 2016.**

Con efecto desde el mismo día de su publicación, este Real Decreto-Ley 3/2016 introduce las siguientes novedades en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante LIE):

- En el Impuesto sobre Productos Intermedios y en el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, se incrementa en un 5 por ciento la fiscalidad que grava el consumo de los productos intermedios y del alcohol y de las bebidas derivadas tanto en la Península como en las Islas Canarias.

Con la nueva modificación de tipos impositivos, aunque estos permanecen entre los más bajos de la Unión Europea, se contribuye a reducir la diferencia de fiscalidad existente con la del resto de Estados miembros.

- En el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, se incrementa el peso del componente específico frente al componente *ad valorem* a la vez que se efectúa el consiguiente ajuste en el nivel mínimo de imposición, tanto para cigarrillos como para picadura para liar. Con esta medida se continúa el proceso de reforma de la estructura impositiva de esta labor iniciada con el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

Dicho ajuste tiene como finalidad alcanzar de forma progresiva un mayor equilibrio entre el elemento porcentual del impuesto vinculado al precio en relación con el elemento específico determinado por unidad de producto, todo ello en consonancia con la tributación actual de otros Estados miembros.

LEY GENERAL TRIBUTARIA

El artículo 6 del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, modifica dos preceptos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ambos relacionados con el pago de la deuda tributaria:

- Añade un segundo párrafo al art. 60.2 para aclarar que no podrá admitirse el pago en especie respecto de las deudas que el art. 65.2 califica como inaplazables.
- Da nueva redacción al art. 65.2. En primer lugar, para suprimir la excepción normativa que abría la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de las retenciones e ingresos a cuenta; y en segundo lugar para introducir los siguientes supuestos de deudas tributarias que tampoco podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento:
 - * las liquidaciones tributarias confirmadas total o parcialmente en virtud de resolución firme que previamente hubieran sido objeto de suspensión durante la tramitación del correspondiente recurso o reclamación en sede administrativa o judicial.
 - * las derivadas de tributos repercutidos, salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas, dado que el pago de tales tributos por el obligado a soportarlos implica la entrada de liquidez en el sujeto que repercute.
 - * las correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades.

Madrid, 5 de diciembre de 2016.